

**Oprocentowanie nadpłaty przy WHT (wyrok NSA z 30 maja 2025 r., II FSK 202/25)
Magdalena Balcerzak-Klich (Crido)**

Wyrok NSA z dnia 30 maja 2025 r.

„Odróżnić bowiem należy instytucję zwrotu podatku uregulowaną w art. 28b updop od ważkiej w niniejszej sprawie kwestii należnych odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej, a w konsekwencji ewentualnego stwierdzenia nadpłaty z tego tytułu. Odrębną kwestią przy tym jest, czy w niniejszej sprawie zostały spełnione przesłanki do ewentualnego stwierdzenia (i zwrotu) nadpłaty. Za nieuprawnione skład orzekający uznał twierdzenie DIAS jakoby zastosowanie w niniejszej sprawie przepisów regulujących instytucję nadpłaty skutkuje zacieraniem się różnic pomiędzy instytucją zwrotu podatku (art. 28b updop) oraz instytucją nadpłaty (art. 72 – art. 80 Op). Wręcz przeciwnie, to błędne stanowisko organu podatkowego może taki efekt wywoływać. Innymi słowy, w niniejszej sprawie nie znajduje zastosowania instytucja zwrotu podatku”.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„Wyrokiem z 30 października 2024 r., sygn. akt I SA/Lu 284/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (dalej jako "WSA" lub "sąd pierwszej instancji") uwzględnił skargę T. sp. z o.o. z siedzibą w R. (dalej jako "spółka" lub "skarżąca") i uchylił decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (dalej jako "Dyrektor IAS", "DIAS" lub "organ podatkowy") z 29 lutego 2024 r.”.

„Spór w niniejszej sprawie zasadniczo sprowadza się do kwestii prawnych, jak trafnie przyjął sąd pierwszej instancji. Dotyczy istnienia podstawy do zwrotu uiszczonych przez spółkę odsetek od zaległości podatkowej w sytuacji, gdy spółka uzyskała zwrot wcześniej zapłaconego podatku dochodowego u źródła w procedurze pay&refund. Zdaniem spółki, uiszczone odsetki stanowią nadpłatę, która winna zostać jej zwrócona wraz z oprocentowaniem, na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Natomiast w ocenie organu, dokonanie zwrotu podatku nie powoduje, że odpadła podstawa zapłaty odsetek. Nadto, w art. 28b updop nie przewidziano podstawy do dokonania zwrotu odsetek, a przepis ten nie odsyła do odpowiedniego stosowania w tym zakresie Ordynacji podatkowej. Orzekanie o nadpłacie nie znajduje zatem umocowania w przepisach prawa.”

„W niniejszej sprawie bezsporne jest, że po stronie spółki powstała zarówno zaległość podatkowa w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób prawnych za 2022 r., jak i obowiązek zapłaty odsetek od tejże zaległości podatkowej w trybie przepisów art. 53 § 1, 3 i 4 Op. Z drugiej strony bezsporne jest, że tzw. podatek u źródła od wypłaconej przez spółkę niemieckiemu udziałowcowi dywidendy przekraczającej już w ramach pierwszej płatności 2 mln zł (w styczniu 2022 r.) został zwrócony spółce w całości w trybie przepisów regulujących procedurę pay&refund. Skoro spółka nie zapłaciła należnego podatku u źródła, to zobowiązanie z tego tytułu przekształciło się w zaległość podatkową, której konsekwencją był obowiązek zapłaty przez spółkę odsetek (okoliczność bezsporna). W odrębnym trybie, na podstawie regulacji zawartych w art. 28b updop, zapłacony przez spółkę podatek został jej zwrócony bez wydawania decyzji, tj. zgodnie z art. 28b ust. 10 updop. Z tym zastrzeżeniem, że obowiązek podatkowy z tytułu podatku u źródła powstał z mocy prawa w styczniu 2022 r., spółka uiściła zaległość podatkową 9 lutego 2023 r. (nie uiściła zobowiązania podatkowego w terminie), zaś zwrot podatku nastąpił na wniosek spółki złożony w czerwcu 2023 r.”.

„Istota sporu dotyczy wyłącznie tego, czy dokonanie na rzecz spółki zwrotu podatku w trybie art. 28b ust. 10 updop, tj. z zastosowaniem procedury pay&refund, skutkuje zasadnością kolejnego wniosku spółki, tym razem o zwrot nadpłaty z tytułu uiszczonych przez spółkę odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej. W tej sytuacji regulacje zawarte w art. 28b updop nie mają bezpośredniego zastosowania zarówno w odniesieniu do obowiązku zapłaty należnych odsetek od zaległości podatkowych, jak i w odniesieniu do wniosku o stwierdzenie nadpłaty z tytułu uiszczonych odsetek od zaległości podatkowych. Innymi słowy, spółka uiszcza należność z tytułu odsetek za zwłokę na podstawie art. 53 § 1, 3 i 4 Op, a nie na podstawie art. 28b updop.”.

„Zasady te należy odpowiednio odnieść do regulacji dotyczących zarówno zapłaty, jak i zwrotu – w procedurze pay&refund – podatku u źródła. Instytucja ta posiada swoją specyfikę, gwarantującą realizację będącej zasadą "ulgi u źródła" (relief at source). Mechanizm ten polega na stosowaniu tej preferencji, ale niejako w odwrócony sposób, tzn. w pierwszej kolejności na obowiązkowym pobraniu [przez płatnika-dopisek NSA] podatku u źródła (bez uwzględniania zwolnień krajowych i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania), a następnie na występowaniu o jego zwrot, jeśli taki dochód nie podlega opodatkowaniu w Polsce w ogóle lub UPO przewiduje niższą stawkę podatku [przez płatnika lub podatnika, o czym stanowi art. 28b ust. 2 updop – dopisek NSA]. Jest to zatem mechanizm w założeniu z jednej strony usprawniający rozliczenie (nie wymaga wszczynania i przeprowadzania postępowania podatkowego w przedmiocie zwrotu nadpłaty), z drugiej zaś strony – stanowi swoiste zabezpieczenie interesów organu podatkowego, który dysponuje kwotą podatku do czasu oceny istnienia podstaw zwrotu”.

„Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy kluczowe znaczenie w procesie stosowania prawa ma właściwe zrozumienie różnic (odrębności) pomiędzy instytucją zwrotu podatku (art. 28b updop), która stanowi tło sprawy, a także instytucją nadpłaty (art. 72 – art. 80 Op) znajdującą zastosowanie w niniejszej sprawie.”

„NSA podkreślił, że spór nie dotyczy zwrotu podatku, który nastąpił i nie był kwestionowany, lecz zasadności wniosku spółki o stwierdzenie nadpłaty z tytułu zapłaconych odsetek. Art. 28b updop nie stanowił podstawy ani do naliczenia odsetek, ani do rozstrzygnięcia o ich zwrocie. Odsetki zostały zapłacone na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej i to te przepisy wyznaczają reżim prawny ewentualnej nadpłaty”.

„Dla instytucji nadpłaty punkt wyjścia powinny natomiast stanowić stosowne rozważania w realiach niniejszej sprawy dotyczące pojęcia "zaległość podatkowa" i będące jego konsekwencją pojęcie "odsetki" od owej zaległości podatkowej. Nie przesądzając o wyniku sprawy należy stwierdzić, że w toku jej ponownego rozpoznawania właściwy organ podatkowy obowiązany będzie zastosować instytucję nadpłaty (art. 72 – art. 80 Op) i uwzględnić przedstawione wyżej rozważania Naczelnego Sądu Administracyjnego. Dyrektor IAS winien zatem w pierwszej kolejności rozważyć, czy po jego stronie istnieje możliwość rozstrzygnięcia sprawy co do istoty na innej podstawie materialnoprawnej od tej, która była stosowana dotychczas przez organy podatkowe obu instancji. Właściwy w sprawie organ podatkowy ponownie rozpoznający wniosek spółki o stwierdzenie nadpłaty nie będzie zaś związany przedwczesnymi (błędnymi) ocenami wyrażonymi w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku przez WSA odnośnie do zasadności meriti owego wniosku spółki”.

„Istota sporu, ale na tle przepisów art. 72 – art. 80 Op, a nie na tle art. 2b updop, sprowadza się zatem do oceny zasadności stanowiska spółki, która w toku postępowania z jej wniosku o stwierdzenie nadpłaty, a także w odpowiedzi na skargę kasacyjną, konsekwentnie wywodzi,

że odsetki za zwłokę nie były należne skoro podatek został zwrócony. W tym miejscu warto powtórzyć, że ocena zasadności stanowiska spółki wymaga dokonania stosownych rozważań na tle dwóch sytuacji. W pierwszej z nich płatnik nie miał obowiązku zapłaty odsetek z uwagi na brak zaległości podatkowej. W drugiej sytuacji odsetki były (są) należne za okres, w którym obiektywnie rzecz biorąc istniała zaległość podatkowa. Ponownie rozpoznając sprawę właściwy organ podatkowy winien nadto ustalić, czy spółka podejmowała stosowne działania zmierzające do zapłaty podatku należnego i złożenia stosownej deklaracji z tym związanej (w jakiegokolwiek formie), czy też brak zapłaty należnego podatku u źródła był konsekwencją braku możliwości złożenia przez spółkę jako płatnika stosownej deklaracji na zaktualizowanym druku”.

Wyroki powiązane

- wyrok NSA z 18 lipca 2018 r., sygn. I FSK 1389/16,
- wyrok WSA w Lublinie z 30 października 2024 r., sygn. I SA/Lu 284/24,
- wyrok NSA z 31 stycznia 2023 r., sygn. I FSK 2006/19,
- wyrok WSA w Lublinie z 12 lutego 2025 r., sygn. I SA/Lu 661/24.

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa

Art. 51 § 1

Zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności.

Art. 53 § 1, 3 i 4

§ 1. Od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem art. 52 § 1 pkt 2 i art. 54, naliczane są odsetki za zwłokę.

§ 3. Odsetki za zwłokę nalicza podatnik, płatnik, inkasent, następca prawny lub osoba trzecia odpowiadająca za zaległości podatkowe, z zastrzeżeniem art. 53a, art. 62 § 4, art. 66 § 5, art. 67a § 1 pkt 1 lub 2 i art. 76a § 1.

§ 4. Odsetki za zwłokę naliczane są od dnia następującego po dniu upływu terminu płatności podatku lub terminu, w którym płatnik lub inkasent był obowiązany dokonać wpłaty podatku na rachunek organu podatkowego.

Art. 72 § 1

§ 1. Za nadpłatę uważa się kwotę:

1) nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku; (...)

§ 2. Na równi z nadpłatą traktuje się:

1) część wpłaty, która została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę, jeżeli wpłata ta dotyczyła zaległości podatkowej; (...)

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

Art. 28b ust. 10

Jeżeli wniosek o zwrot podatku nie budzi wątpliwości, organ podatkowy niezwłocznie dokonuje zwrotu kwoty wskazanej we wniosku bez wydania decyzji. (...)

Art. 28b ust. 16

W zakresie nieuregulowanym w ust. 1–15, 17 i 18 stosuje się odpowiednio przepisy (...) Ordynacji podatkowej.

Główne problemy

- Relacja art. 28b upod. do instytucji nadpłaty uregulowanej w Ordynacji podatkowej.
- Charakter prawny odsetek za zwłokę w przypadku zwrotu podatku u źródła w procedurze pay&refund.
- Rozróżnienie instytucji zwrotu podatku i nadpłaty podatku oraz ich konsekwencje procesowe.